

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 20307 C
Inscrit le 18 août 2005

Audience publique du 10 janvier 2006

**Recours formé par
la société anonyme ... s.a., Luxembourg
ayant succédé, par absorption,
aux droits de la société anonyme ... s.a., Luxembourg
contre deux bulletins d'impôt émis par
le bureau d'imposition Sociétés 2
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial
communal
- Appel -
(jugement entrepris du 20 juillet 2005, n° 19280 du rôle)**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 18 août 2005 par Maître Jean Schaffner, avocat à la Cour, au nom de la société anonyme ... s.a., établie et ayant son siège social à L-..., ayant succédé, par absorption, aux droits de la société anonyme ... s.a., anciennement établie à L-..., dirigé contre un jugement rendu en matière d'impôts sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal par le tribunal administratif en date du 20 juillet 2005 déclarant son recours principal en réformation non fondé et son recours subsidiaire en annulation irrecevable, tout en rejetant sa demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 18 octobre 2005 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 11 novembre 2005 par Maître Jean Schaffner ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Oui le premier conseiller en son rapport, ainsi que Maître Jean Schaffner et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 13 décembre 2005.

Par requête inscrite sous le numéro 19280 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 février 2005 la société anonyme ... s.a. ayant succédé, par absorption, aux droits de la société anonyme ... s.a., a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2002, émis le 31 mars 2004 par le bureau d'imposition Sociétés 2, en ce que sa réclamation dirigée contre lesdits bulletins en date du 24 mai 2004, complétée par courrier du 5 juillet 2004, tendant à ce que la plus-value réalisée par la société ... lors de la fusion de la société civile immobilière de droit français ... avec la société par actions simplifiée à capital variable de droit français ... ne soit pas imposable au Luxembourg, était restée sans suite.

La société demanderesse a encore sollicité l'allocation d'une indemnité de procédure de l'ordre de 2.500,- €.

Par jugement rendu le 20 juillet 2005, le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties, a déclaré non justifié le recours principal en réformation, tout en disant le recours subsidiaire en annulation irrecevable et en rejetant la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la société demanderesse.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 18 août 2005, Maître Jean Schaffner, pour compte de la société anonyme ..., agissant *qualitate qua*, conclut à la réformation du jugement dont appel.

Principalement l'appelante demande à voir dire, par réformation, que la plus-value réalisée par la société ... lors de la fusion de la société ... avec la société ... n'est pas imposable au Grand-Duché de Luxembourg, pour voir modifier, en conséquence, les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour l'année 2002 litigieux, tout en sollicitant l'allocation d'une indemnité de procédure de l'ordre de 2.500,- € à titre de frais non compris dans les dépens.

Subsidiairement, l'appelante conclut à l'annulation des bulletins rectificatifs, ainsi désignés, de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal en question avec renvoi de l'affaire devant « *l'administration des Contributions directes* ».

A travers sa requête d'appel, l'appelante réexpose tout d'abord les faits et rétroactes se trouvant à la base du litige. Ainsi, ... s.a. était une société anonyme luxembourgeoise absorbée par la société anonyme luxembourgeoise ... s.a. avec effet au 1^{er} juin 2002, conformément à un projet de fusion daté du 24 octobre 2002. La société ... détenait 100 % de la société civile immobilière française SCI ..., soumise, par option, à l'impôt sur les sociétés français. En septembre 2001, la SCI ... avait fusionné avec la société française ... et la société ... avait reçu, en échange de cette opération, des titres de la société De la sorte a été engendrée la question de l'imposabilité de la plus-value réalisée par la société ... sur sa participation dans la SCI A travers les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal ayant trait à l'exercice 2002, émis le 31 mars 2004, le bureau

d'imposition Sociétés 2 a refusé d'exonérer la plus-value réalisée par la société ... sur sa participation dans la SCI ... suivant les prévisions de l'article 166 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) au motif que « *les sociétés civiles immobilières qui optent pour être imposées comme sociétés de capitaux sont visées par l'article 19 de la convention fiscale franco-luxembourgeoise. La plus-value est à imposer au Luxembourg avec imputation de l'impôt français* ».

L'appelante reproche au jugement appelé d'avoir en premier lieu retenu qu'une société civile française, dont l'objet résidait dans les opérations de nature civile et non commerciale et dont les associés avaient une responsabilité illimitée pour les dettes sociales, ne pouvait être assimilée à une société de capitaux luxembourgeoise et d'avoir, en second lieu, rejeté son argumentaire suivant lequel l'article 19.2, paragraphe 2 de la Convention entre la France et le Grand-Duché de Luxembourg, tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance d'administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris, le 1^{er} avril 1958, approuvée par une loi du 17 août 1959, telle que modifiée par la suite, ci-après « *la Convention* », en vertu duquel chaque Etat impose les produits de participation dans des sociétés civiles d'après sa législation propre, ne viserait que les revenus courants et non les produits de cession.

A l'appui de sa requête d'appel, l'appelante déclare développer deux arguments : premièrement, la SCI ... serait à assimiler à une société de capitaux luxembourgeoise en raison de son mode de fonctionnement et de son imposition à l'impôt sur les sociétés en France. Deuxièmement, l'application de la Convention fiscale franco-luxembourgeoise donnerait le droit à la France d'imposer les plus-values de cession d'immeubles réalisées par des sociétés de personnes, de sorte que le Grand-Duché de Luxembourg n'aurait pas été en droit d'imposer les plus-values de cession des immeubles de la SCI ... dégagées lors de son opération de fusion-absorption par la société

A travers son mémoire en réponse déposé le 18 octobre 2005, Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie Klein conclut à la confirmation du jugement appelé, tout en précisant que l'appelante serait irrecevable à contester l'irrecevabilité de son recours subsidiaire.

Dans son mémoire en réplique déposé le 11 novembre 2005, Maître Jean Schaffner, pour l'appelante, demande acte que sa partie se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité du mémoire de la partie publique face au délai de fourniture légal d'un mois. Au fond, l'argumentaire de la requête d'appel est étayé en ce sens que, suivant la doctrine allemande concernant les critères de qualification d'une société étrangère, la SCI ... serait à assimiler à une société de capitaux luxembourgeoise, de sorte que le régime « *mères-filiales* » lui serait applicable et que la plus-value dégagée à travers la participation dans ladite SCI ... ne résulterait pas de l'échange des parts sociales dans cette dernière, mais serait le résultat d'une cession de biens immobiliers de celle-ci, étant constant que d'après l'arrêt La Coasta (Cour adm. 14 janvier 2002, n° 14442C du rôle) l'Etat luxembourgeois n'aurait pas le droit d'imposer les plus-values réalisées sur des immeubles français.

En tout état de cause les normes nationales seraient à interpréter à la lumière du droit communautaire positif et plus particulièrement l'article 166 LIR à la lumière de la nouvelle directive 2003/123/CE en matière de sociétés mères et filiales.

Considérant que l'appel est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi ;

Considérant que compte tenu de la suspension du délai de fourniture des mémoires entre le 16 juillet et le 15 septembre, conformément aux dispositions de l'article 46 (3) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le mémoire en réponse de la partie publique déposé le 18 octobre 2005 a été fourni dans le délai légal d'un mois ;

Considérant que c'est à bon droit que les premiers juges ont retenu le principe du droit d'imposition dans le chef du Grand-Duché de Luxembourg concernant la plus-value litigieuse sur base de l'article 19, paragraphe 2, alinéa premier de la Convention, libellé comme suit : « *Nonobstant les dispositions de la présente convention, chacun des deux Etats contractants conserve le droit d'imposer suivant les règles propres à sa législation les produits de participation dans les entreprises constituées sous forme de sociétés civiles, de sociétés en nom collectif, de sociétés de fait et d'associations en participation, ainsi que pour les parts des commandités dans les sociétés en commandite simple* » ;

Considérant que chaque convention de non double imposition constitue un corps de règles autonomes, lesquelles sont à appliquer d'après les termes y prévus et suivant les distinctions qu'ils emportent dans la mesure où ils sont clairs et précis ;

Que l'article 19, paragraphe 2, alinéa premier sous revue visant les sociétés civiles sans autre distinction, c'est à bon droit qu'il en a été fait application par les premiers juges concernant la participation litigieuse dans la SCI de droit français ... ;

Que le même texte visant les produits de participation sans autre élément distinctif énoncé, le juge saisi ne saurait, sous peine d'ajouter au texte, porter une distinction suivant les revenus courants de la participation et les produits de sa cession ;

Considérant que même si l'essentiel de l'actif de la SCI ... a été constitué par des biens immobiliers en France, il n'en reste pas moins que la plus-value litigieuse dégagée à l'époque par la société ... sur sa participation dans ladite SCI n'émanait pas du résultat d'une cession d'un bien ayant fait partie du patrimoine de cette société civile immobilière, mais de l'échange des droits sociaux opéré dans le cadre de sa fusion avec la société ... suivant un rapport de 359 actions ... pour quatre parts sociales ... ;

Que c'est dès lors à bon droit que les premiers juges ont qualifié la plus-value en question de produit de participation au sens de l'article 19, paragraphe 2, alinéa premier de la Convention et arrêté le principe du droit d'imposition dans le chef du Grand-Duché de Luxembourg, nonobstant les dispositions notamment de l'article 3 de la Convention prévoyant le droit exclusif de l'Etat de situation pour l'imposition des revenus de biens immobiliers ;

Considérant que toujours d'après l'article 19, paragraphe 2, alinéa premier sous revue, l'imposition des produits de participation dont il s'agit par le Grand-Duché de Luxembourg est appelée à s'opérer suivants les règles propres à sa législation ;

Considérant qu'il convient de souligner à cet escient que *ratione temporis* la directive n° 2003/123/CE du Conseil de l'UE du 22 décembre 2003 modifiant la directive 90/435/CEE concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents, n'est pas applicable à la situation de l'espèce, ayant trait à l'année d'imposition 2002, étant entendu que les règles y contenues, en voie de transposition (projet de loi n° 5492), comportent des changements conséquents par rapport à la législation en vigueur applicable en l'occurrence ;

Considérant que l'action de la demanderesse tend à obtenir l'exonération des revenus de participation dont il s'agit sur base des dispositions de l'article 166 (2) n° 2 LIR suivant lequel « *l'exonération s'applique aux revenus qui proviennent d'une participation au sens de l'alinéa 1^{er} détenue directement dans le capital social : .. 2. d'une société de capitaux non-résidente pleinement imposable à un impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités* » ;

Considérant que c'est à bon escient que la demanderesse n'entend pas s'emparer des dispositions du point 3 de l'article 166 (2) LIR en question se rapportant, quant à la filiale, à « *une société qui est un résident d'un Etat membre de l'Union européenne et visée par l'article 2 de la directive du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 .. (90/435/CEE)* » précitée ;

Que suivant l'article 2 de la directive en question, aux fins de l'application de celle-ci, les termes « *société d'un Etat membre* » désignent toute société qui, notamment, revêt une des formes énumérées à l'annexe et qui, en outre, est assujettie, sans possibilité d'option et sans en être exonérée, plus particulièrement à l'impôt sur les sociétés en France ;

Que le point f) de l'annexe comportant la liste des sociétés visées à l'article 2, paragraphe 1, point a) de la directive en question comprend parmi les sociétés de droit français y énumérées notamment « *les « sociétés civiles » assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés* », ainsi que « *les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France* » ;

Que la SCI de droit français ..., est soumise à l'impôt sur les sociétés en France, sur option ;

Que n'étant pas assujettie de plein droit à l'impôt sur les sociétés, la SCI ... aurait tout au plus été susceptible d'être comprise parmi les autres sociétés constituées conformément au droit français et assujetties à l'impôt sur les sociétés en France suivant le point f) de l'annexe précitée au titre de la liste des sociétés visées à l'article 2, paragraphe 1, point a) de la directive ;

Que cependant, en toute occurrence, elle ne remplit pas le prescrit du point c) dudit article 2 en ce qu'elle n'est point assujettie à l'impôt des sociétés en France « *sans possibilité d'option* » ;

Que partant ladite SCI ... n'est pas appelée à figurer parmi les sociétés d'un Etat membre aux termes de ladite directive et ne rentre pas non plus sous les prévisions du point 3 de l'article 166 (2) LIR ;

Considérant que l'article 166 (2) LIR prévoyant l'exonération des revenus de participation y visés dans la mesure où ils proviennent d'une participation détenue directement dans le capital social d'une société résidente d'un Etat membre de l'Union européenne et visée par l'article 2 de la directive 90/435/CEE précitée, l'argumentaire de l'appelante tiré de la compatibilité dudit article 166 (2) avec le droit communautaire, plus particulièrement concernant la délimitation des sociétés de capitaux non-résidentes prévue par son point 2, est à écarter d'ores et déjà pour ne point revêtir de pertinence au regard de l'état du droit communautaire tel que découlant de ladite directive à l'époque de la cristallisation de la situation actuellement litigieuse relative à l'année d'imposition 2002 ;

Considérant que la « *société de capitaux non-résidente pleinement imposable à l'impôt correspondant à l'impôt sur le revenu des collectivités* » visée par le point 2 de l'article 166 (2) LIR en question s'analyse à travers « *les organismes à caractère collectif de l'article 159 qui n'ont ni leur siège statutaire, ni leur principal établissement sur le territoire du Grand-Duché de Luxembourg* » visés par l'article 160 (1) LIR comme correspondant aux sociétés de capitaux énoncées par l'article 159 (1) A-1 LIR et délimitées suivant la formule « *sont considérées comme telles les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée* » ;

Considérant que le point de savoir si la SCI de droit français ... est à comprendre parmi les sociétés de capitaux non résidentes visées par le point 2 de l'article 166 (2) LIR se résout en une question de qualification comparative à opérer par rapport à deux législations ayant la particularité d'être issues d'un tronc commun et de garder à l'heure actuelle des plages d'identité, sinon de similitude certaines, s'agissant des articles 1832 et suivants du code civil respectivement français et luxembourgeois, tels qu'applicables au niveau de l'année d'imposition 2002 ;

Considérant qu'en présence de deux législations ayant maintenu des concepts proches en droit concernant la matière analysée, la démarche de qualification comparative consiste en premier lieu à vérifier si la société civile immobilière de droit français à classer au regard des dispositions de la loi fiscale luxembourgeoise correspond ou non à son homologue luxembourgeois ;

Considérant qu'en égard à ses statuts, à sa soumission aux articles 1832 et suivants du code civil français, à son objet social consistant dans des opérations de nature civile et non commerciale, à la responsabilité des associés pour une part égale, indépendamment du nombre de parts détenues, envers les créanciers sociaux au-delà des limitations pratiques de cette responsabilité en fait, c'est à juste titre que sous ces aspects précis les premiers juges ont retenu que le régime en droit français de la SCI ... diffère sur des points essentiels de celui des sociétés de capitaux au sens du droit luxembourgeois et qu'elle ne peut partant y être assimilée, mais doit être assimilée à une société civile luxembourgeoise, cette conclusion n'étant point éternuée par les autres éléments mis en avant par la société demanderesse, en ce qu'ils s'analysent essentiellement en l'usage de latitudes laissées par le code civil français ;

Considérant qu'il suit de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être fondé dans ses deux volets principaux, le jugement entrepris étant à confirmer en conséquence ;

Que l'appel est encore à déclarer non fondé concernant l'ordre subsidiaire des conclusions de l'appelante en ce que l'existence même des bulletins *rectificatifs* d'impôt, à annuler dans cet ordre d'idées, laisse d'être vérifiée ;

Considérant qu'eu égard à l'issue du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'appelante est à rejeter ;

Par ces motifs,

La Cour administrative, statuant contradictoirement ;

déclare l'appel recevable ;

le dit cependant non fondé et en déboute ;

partant **confirme** le jugement entrepris du 20 juillet 2005 ;

écarte la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne l'appelante aux frais et dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Jean-Mathias Goerens, vice-président,
Francis Delaporte, premier conseiller, rapporteur,
Marc Feyereisen, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier de la Cour Anne-Marie Wiltzius.

le greffier

le vice-président